NC 06

Norme comptable relative aux Immobilisations incorporelles

Objectif

01. Une entreprise peut acquérir des éléments incorporels ou peut elle-même les développer. Ces éléments peuvent constituer des éléments d'actifs, dans la mesure où ils ont un potentiel de générer des avantages économiques futurs au bénéfice de l'entreprise.

02. De manière générale, la comptabilisation des actifs incorporels pose les mêmes problèmes que ceux relatifs aux immobilisations corporelles, tels que la détermination de leur coût d'entrée, de leur durée d'amortissement et le mode de comptabilisation des dépréciations permanentes et substantielles de leur valeur.

Toutefois, les caractéristiques des actifs incorporels rendent les solutions à ces problèmes peu évidentes, car ils manquent de qualités physiques, leurs valeurs sont difficiles à estimer et leurs durées de vie utiles peuvent être indéterminées.

03. L'objectif de la présente norme est de prescrire les règles d'évaluation et le mode de comptabilisation et d'amortissement des actifs incorporels ainsi que les informations à fournir à leur sujet.

Champ d'application

04. La présente norme traite de la comptabilisation des actifs incorporels dont notamment :

> **a. le fonds commercial incluant notamment l'achalandage et la clientèle ainsi que les autres éléments incorporels qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation distincte ;**
>
> **b. le droit au bail, les marques, brevets, licences, dessins, modèles, enseignes, concessions et franchises qui font l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation distincte ; et**
>
> **c. les logiciels dissociés du matériel informatique.**

05. Les dispositions de cette norme ne s'appliquent pas :

> a. à la comptabilisation des dépenses de recherche et développement ;
>
> b. aux contrats de location exclusion faite des contrats de licences, des brevets et des droits de propriété littéraire ;
>
> c. aux instruments financiers ;
>
> d. aux écarts d'acquisition résultant de regroupement d'entreprises ;
>
> e. aux charges reportées ;
>
> f. aux coûts d'exploitation et de développement liés aux activités extractives ; et
>
> g. aux concessions.

Définitions

06. Les éléments incorporels se définissent comme étant des actifs non monétaires identifiables, sans substance physique et qui répondent aux critères suivants :

> **a. ils sont obtenus ou contrôlés par une entreprise pour être utilisés à la production ou à la fourniture de biens ou services, pour être donnés en location à des tiers, ou pour être utilisés pour les besoins propres de l'entreprise ;**

b. ils ont été acquis, créés ou mis en valeur en vue d'être utilisés pendant plus d'une période comptable ; et

c. ils ne sont pas destinés à être vendus dans le cours normal des affaires.

Prise en compte des actifs incorporels

Règles générales

07. Un élément incorporel est porté à l'actif lorsque :

a. Il est probable que des avantages économiques futurs résultant de cet élément profiteront à l'entreprise. Pour ce faire, l'entreprise doit démontrer :

- la contribution de cet actif à l'augmentation des avantages économiques futurs, ainsi que l'intention de l'entreprise de l'utiliser dans ce but†; et

- sa capacité de disposer de ressources adéquates permettant d'obtenir les avantages futurs découlant de cet actif.

b. Le coût de cet actif peut être mesuré de façon fiable.

Fonds commercial

08. Le fonds commercial acquis est constaté comme actif incorporel. Il comprend les éléments usuels composant le fonds commercial (clientèle, achalandage), ainsi que les autres actifs incorporels qui n'ont pas fait l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan.

09. Un actif incorporel qui ne fait pas usuellement partie du fonds commercial, peut être identifié et distingué séparément du fonds commercial lorsqu'il bénéficie d'une protection juridique en vertu d'un droit légal, ou en l'absence d'une telle protection, lorsque les flux de revenus générés par cet actif peuvent être identifiés séparément de l'ensemble des revenus auxquels il contribue.

10. Les coûts inhérents à la continuation des affaires de l'entreprise peuvent contribuer à la création et au maintien de son fonds commercial. Ces coûts ne sont pas spécifiquement rattachés au fonds commercial et doivent être comptabilisés en charges.

Droit au bail

11. Le droit au bail acquis est constaté comme actif incorporel dans la mesure où il a fait l'objet d'une évaluation séparée dans l'acte de cession.

Le droit au bail bénéficie d'une protection juridique et correspond au droit transféré à l'acquéreur pour le renouvellement du bail.

12. Le fait qu'une entreprise occupe, à titre de locataire, des locaux à usage commercial, peut lui conférer un droit au bail en vertu tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale. Le droit au bail ainsi créé ne peut pas être constaté comme actif dans la mesure où il n'y a pas création d'un actif identifiable et le coût ne peut être mesuré de manière suffisamment fiable.

Brevets, marques et droits similaires

13. Les brevets, marques et droits similaires acquis sont constatés comme actif incorporel dans la mesure où ils ont fait l'objet d'une évaluation distincte.

Les brevets, marques et droits similaires font généralement l'objet d'un dépôt légal leur conférant une protection juridique.

14. Une entreprise peut engager des coûts aboutissant à la création d'un brevet, d'une marque ou d'un droit similaire. En général, ces coûts sont au fur et à mesure portés en investissements de recherche et de développement. Lorsque le brevet, la marque ou le droit similaire, fait l'objet d'un dépôt auprès de l'organisme compétent, les montants inscrits préalablement en investissement de recherche et de développement sont transférés et les coûts ultérieurs liés au dépôt imputés dans le compte d'actif incorporel approprié.

Logiciels

15. Les logiciels informatiques dissociés du matériel acquis ou créés soit pour l'usage interne de l'entreprise (par les services de l'entreprise dans le cadre de l'exercice de leurs activités), soit comme moyen d'exploitation pour répondre aux besoins de la clientèle (logiciels mis en location, logiciels exploités par l'entreprise dans le cadre de prestations fournies aux clients) peuvent être constatés en actif incorporel dans les conditions prévues par le paragraphe 16 ci-après.

16. Le coût des logiciels à usage interne acquis est constaté comme actif incorporel. Le coût de développement des logiciels à usage interne créés ou développés en interne ou sous-traités, peut être constaté comme actif incorporel dans la mesure où les conditions prévues au paragraphe 7 sont vérifiées.

Coût d'entrée des actifs incorporels

Règles générales

17. Un actif incorporel acquis ou créé est comptabilisé à son coût mesuré selon les mêmes règles que celles régissant la comptabilisation des immobilisations corporelles.

18. Les actifs incorporels acquis et faisant partie d'un groupe d'immobilisations ou d'une entreprise entière sont également comptabilisés à leur coût à la date d'acquisition. Le coût de ces immobilisations est mesuré différemment selon qu'il s'agisse d'actifs incorporels spécifiquement identifiables et séparables ou non. Le coût d'actifs incorporels identifiables et séparables est une part assignée du coût total du groupe d'immobilisations ou de l'entreprise entière, basée sur la juste valeur de ces actifs pris individuellement. Le coût d'actifs incorporels non identifiables et séparables est mesuré par la différence entre le coût du groupe d'immobilisations ou de l'entreprise entière et la somme des coûts des actifs corporels et des actifs incorporels identifiables pris individuellement diminués des passifs assumés.

Logiciels

19. Le logiciel créé par l'entreprise est enregistré au coût de production. Le coût de production inclut généralement les coûts engagés dans le cadre de la conception détaillée de l'application, de la programmation, des tests et de documentation. Les autres coûts notamment relatifs aux phases d'étude préalable et de conception générale doivent être passés en charges.

Amortissement des actifs incorporels

Règles générales

20. La valeur d'un actif incorporel est amortie sur sa durée d'utilisation. Il doit être tenu compte des facteurs pertinents pour aboutir à une estimation raisonnable de la durée d'utilisation.

21. Les facteurs qui doivent être pris en considération pour estimer la durée d'utilisation des actifs incorporels incluent :

a. les clauses légales, réglementaires et contractuelles qui peuvent limiter une durée fixe d'utilisation ;

b. les clauses de renouvellement ou d'extension qui peuvent altérer la spécification de la durée d'utilisation ;

c. les effets de l'obsolescence, de la demande, de la concurrence et autres facteurs économiques pouvant affecter la durée d'utilisation ;

22. La durée d'utilisation et la méthode d'amortissement doivent être revus périodiquement et réajustées selon le cas lorsque la durée d'utilisation est significativement différente de la durée antérieurement retenue, ou que le rythme de consommation des avantages économiques générés par ces actifs est modifié de façon significative.

Considérations particulières

23. Le fonds commercial et le droit au bail sont amortis sur une période ne dépassant pas 20 ans ou sur une période plus longue s'il est clairement établi que cette durée est plus appropriée.

24. Les brevets, marques et droits déposés sont amortis sur la duré du privilège dont ils bénéficient, ou sur leur durée effective d'utilisation si elle est inférieure.

25. Les concessions, licences et droits similaires doivent être amortis sur la durée du privilège que leur confèrent les conventions contractuelles, ou sur leur durée probable d'exploitation si elle est inférieure.

26. A compter de sa date d'acquisition ou d'achèvement, le coût du logiciel doit être réparti sur sa durée de vie utile estimée, selon un plan d'amortissement. Il convient de déterminer avec une probabilité raisonnable la date à laquelle le logiciel cessera de répondre aux besoins de l'entreprise ou à ceux de la clientèle compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production de logiciels. Normalement, cette durée ne peut pas être supérieure à 5 ans.

Réduction de valeur

27. Le solde non amorti d'une immobilisation incorporelle doit être examiné périodiquement de façon à s'assurer que la valeur récupérable n'est pas inférieure à la valeur comptable nette. Lorsqu'une telle baisse intervient, la valeur comptable nette doit être ramenée à la valeur récupérable.

28. La valeur récupérable est le montant que l'entreprise compte tirer de l'usage futur de l'actif incorporel, y compris sa valeur résiduelle de cession. Elle peut correspondre à la valeur actualisée des cash-flows futurs attendus.

Cette valeur doit être déterminée sur une base individuelle. Toutefois, dans certains cas, il peut être difficile ou non approprié d'évaluer séparément les différentes composantes d'un même groupe d'actifs. Dans ce cas, la valeur récupérable doit être évaluée pour le groupe d'actifs pris dans son ensemble.

29. La réduction de la valeur comptable nette d'une immobilisation incorporelle, destinée à la ramener à sa valeur récupérable, est constatée en charges en réduisant la valeur brute de l'immobilisation [1], ou par la constitution de provisions s'il est jugé que la réduction de valeur n'est pas irréversible.

Sorties d'actif

30. Une immobilisation incorporelle doit être éliminée du bilan dès lors qu'elle est cédée ou que l'on n'attend plus d'avantages économiques futurs de son utilisation ou de sa cession ultérieure.

Informations à fournir

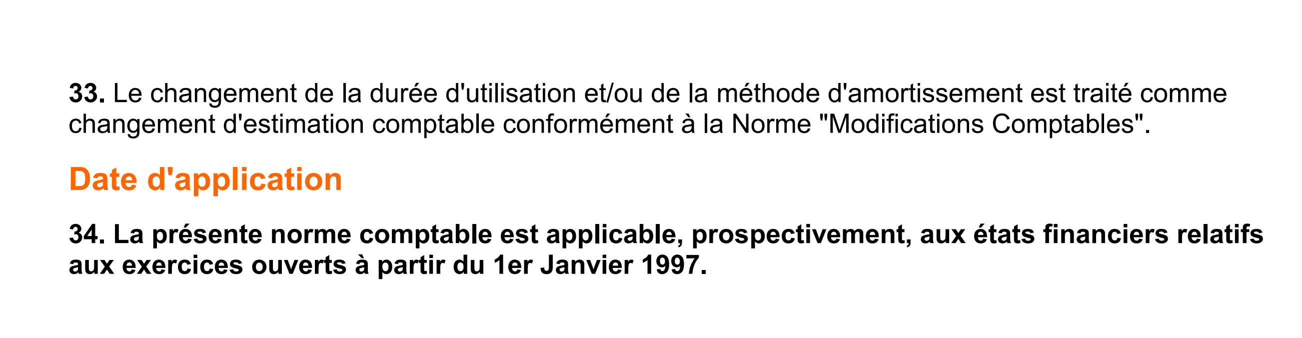
31. Les informations suivantes doivent apparaître dans les états financiers :

> **a. le coût, la valeur cumulée des amortissements, et la valeur nette des actifs incorporels et par catégories homogènes lorsque l'information est significative ;**
>
> **b. les méthodes d'amortissement utilisées, et la durée d'utilisation estimée.**
>
> **c. un rapprochement de la valeur comptable au début et en fin de période, montrant :**
>
> - **les acquisitions**
> - **les cessions**
> - **les amortissements**
> - **les réductions de la valeur comptable conformément au paragraphe 27.**

32. Lorsqu'un actif incorporel est en cours de développement, de mise en valeur ou d'amélioration, sa valeur comptable nette est indiquée ainsi que les méthodes d'évaluation et de comptabilisation qui ont servi à sa détermination.

---

[1] Cette solution technique consistant à imputer la réduction de valeur sur la valeur brute est en contradiction avec les dispositions développées dans les règles de fonctionnement relatives au compte «21 Immobilisations incorporelles». Mais, elle semble plus appropriée.



33. Le changement de la durée d'utilisation et/ou de la méthode d'amortissement est traité comme changement d'estimation comptable conformément à la Norme "Modifications Comptables".

Date d'application

34. La présente norme comptable est applicable, prospectivement, aux états financiers relatifs aux exercices ouverts à partir du 1er Janvier 1997.